ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ **Αρ. Φύλλου 1676**

11 Αυγούστου 2015

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. απόφ. ΦΓ8/28754/27-4-2015

Ελεγκτικές διαδικασίες για τον κατασταλτικό έλεγχο των ΟΤΑ, ΝΠΔΔ και Ειδικών Λογαριασμών.

ΤΟ ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΣΥΝΕΔΡΙΟ
ΣΕ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίασε στο Κατάστημά του, στις 27 Απριλίου 2015, με την εξής σύνθεση: Νικόλαος Αγγελάρας, Πρόεδρος, Φλωρεντία Καλδή, Ιωάννης Σαρμάς, Ανδρονίκη Θεοτοκάτου, Σωτηρία Ντούνη, Χρυσούλα Καραμαδούκη, Μαρία Βλαχάκη και Άννα Λιγωμένου, Αντιπρόεδροι, Κωνσταντίνος Κωστόπουλος, Γεωργία Μαραγκού, Βασιλική Ανδρεοπούλου, Μαρία Αθανασοπούλου, Ασημίνα Σαντοριναίου, Ελένη Λυκεσά, Ευαγγελία - Ελισάβετ Κουλουμπίνη, Σταμάτιος Πουλής, Κωνσταντίνα Ζώη, Αγγελική Μυλωνά, Γεωργία Τζομάκα, Αργυρώ Λεβέντη, Στυλιανός Λεντιδάκης, Χριστίνα Ρασσιά, Θεολογία Γναρδέλλη, Βιργινία Σκεύη, Κωνσταντίνος Εφεντάκης, Αγγελική Μαυρουδή, Αγγελική Πανουτσακοπούλου, Δέσποινα Τζούμα, Δημήτριος Τσακανίκας, Ευφροσύνη Παπαθεοδώρου και Βασιλική Προβίδη, Σύμβουλοι (η Αντιπρόεδρος Γαρυφαλλιά Καλαμπαλίκη και οι Σύμβουλοι Γεώργιος Βοΐλης, Δημήτριος Πέππας, Δέσποινα Καββαδία - Κωνσταντάρα και Βασιλική Σοφιανού απουσίασαν δικαιολογημένα), με την παρουσία του Γενικού Επιτρόπου Επικρατείας στο Ελεγκτικό Συνέδριο Μιχαήλ Ζυμή και της Γραμματέως Ελένης Αυγουστόγλου, Επιτρόπου, Προϊσταμένης της Γραμματείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Αφού έλαβε υπόψη:

1. Τα άρθρα 1 παρ. 2, 28 παρ. 4 και 39 παρ. 4 του ν.4129/2013 (ΦΕΚ 52 Α΄/28.2.2013) «Κύρωση κώδικα νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο».
2. Την αριθ. ΕΛΤΕ483/04 απόφαση του Δ.Σ. της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΦΕΚ 1589/22.10.2004) «Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα» κατά το μέρος που προβλέπει την προσαρμογή των Ελληνικών Ελεγκτικών Προτύπων στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα.
3. Το άρθρο 169 του ν. 4270/2014 (ΦΕΚ 143 Α΄/28-6-2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ) - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις».
4. Το π.δ. 15/2011 (ΦΕΚ 30 Α΄/2-3-2011) «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής της Διπλογραφικής Λογιστικής Τροποποιημένης Ταμειακής Βάσης».
5. Την Υ.Α. 41658/722/2012 (ΦΕΚ 2848 Β΄/23-10-2012) «Έγκριση και ισχύς των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων σε μετάφραση στην ελληνική γλώσσα».
6. Την εισήγηση του Συμβούλου Δημητρίου Τσακανίκα, που διατυπώθηκε στα Πρακτικά της 6ης Γεν. Συν./27.4.2015 (Θέμα Α΄).
7. Το γεγονός ότι από την απόφαση αυτή δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

αποφασίζει:

Ορίζει τη μεθοδολογία και τις βασικές ελεγκτικές διαδικασίες του κατασταλτικού ελέγχου των φορέων που αναφέρονται στο πεδίο εφαρμογής της παρούσης και διενεργούνται βάσει των άρθρων 1 παράγραφος 2, 38 έως 41 και 51 έως 54 του ν. 4129/2013 ως ακολούθως:

Ο κατασταλτικός έλεγχος των φορέων περιλαμβάνει: (α)Έλεγχο χρηματικής διαχείρισης και (β)Έλεγχο χρηματοοικονομικής διαχείρισης.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ ΧΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

ΑΡΘΡΟ 1

Γενικές διατάξεις για τον έλεγχο χρηματικής διαχείρισης

Αντικείμενο του ελέγχου χρηματικής διαχείρισης (ή λογαριασμών ταμιακής διαχείρισης) είναι ο έλεγχος των απολογισμών των φορέων (οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των λοιπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των ειδικών λογαριασμών των Πανεπιστημίων και άλλων φορέων).

Από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 46 του ν.4129/2013 ο Επίτροπος αποφαίνεται για την ορθότητα ή μη των απολογισμών και κηρύσσει αυτούς με πράξη του ως ορθώς έχοντες ή καταλογίζει τον υπόλογο με το έλλειμμα που διαπιστώθηκε ή με εκείνο που προκύπτει από τη παράλειψη είσπραξης ή βεβαιώνει σε πίστωση

αυτού το τυχόν πλεόνασμα. Ο συγκεκριμένος έλεγχος διενεργείται από τις Υπηρεσίες Επιτρόπων που είναι αρμόδιες σύμφωνα με τα άρθρα 38 παρ. 1, 51 παρ. 3 και 54 παρ. 3 του ν. 4129/2013 και τις διατάξεις της ΦΓ8/1890/31.1.2001 απόφασης της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΦΕΚ Β΄ 893) όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τις ΦΓ8/13847/25.04.2005 (ΦΕΚ Β΄ 656), ΦΓ8/12284/7.2.2007 (ΦΕΚ Β΄ 529), ΦΓ8/16432/28.1.2009 (ΦΕΚ Β΄ 704) και ΦΓ8/4913/19.1.2011 (ΦΕΚ Β΄ 226) όμοιες αποφάσεις. Ο έλεγχος θα διενεργείται για ταμειακές διαχειρίσεις μέχρι 31.12.2015 με βάση τα δικαιολογητικά και στοιχεία που, ανάλογα με την κατηγορία του ελεγχόμενου φορέα, ορίζονται στις αριθμ. 8506/1976 (ΦΕΚ Β΄ 687), 8507/1976 (ΦΕΚ Β΄ 687, διόρθωση σφαλμάτων ΦΕΚ Β΄ 1037), 28057/1982 (ΦΕΚ Β΄ 12), 28662/1983 (ΦΕΚ Β΄ 602) και 21500/2004 (ΦΕΚ Β΄ 1862), αποφάσεις της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου καθώς και στις οικ. 2/83149/Α0024/13.11.2008 και οικ. 2/48873/0094/2.7.2009 εγκυκλίους της Γενικής Γραμματείας Δημοσιονομικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομικών, ενώ για ταμειακές διαχειρίσεις από 1.1.2016 και εφεξής με βάση τα δικαιολογητικά και στοιχεία που ορίζονται στην υπ' αριθ. 28530/27.4.2015 (ΦΕΚ Β΄ 1508/17.5.2015) κανονιστική απόφαση.

ΑΡΘΡΟ 2

Χρονικός ορίζοντας και σχεδιασμός του ελέγχου χρηματικής διαχείρισης

Ο έλεγχος χρηματικής διαχείρισης είναι υποχρεωτικός και θα διενεργείται σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία. Αφορά στην εξακρίβωση του ταμειακού υπολοίπου της διαχείρισης του νομικού προσώπου και στο δειγματοληπτικό έλεγχο των υποκείμενων πράξεων που υποστηρίζουν τις λογιστικές εγγραφές στους λογαριασμούς εσόδων και εξόδων, οδηγεί δε στο να κριθούν ως ορθώς έχοντες οι ανωτέρω λογαριασμοί ή να καταλογιστεί ο υπόλογος σε περίπτωση διαπίστωσης ελλείμματος.

Ως προς τις διαδικασίες ελέγχου, γίνεται αναλυτική αναφορά, στα άρθρα 4 έως 6 της παρούσας απόφασης.

ΑΡΘΡΟ 3

Ευρήματα ελέγχου χρηματικής διαχείρισης και αναγκαίες ενέργειες

Στην περίπτωση που διαπιστώνονται μη νόμιμες δαπάνες ή ελλείψεις συντάσσεται Φύλλο Μεταβολών και Ελλείψεων, με το οποίο καλούνται οι υπόλογοι να δικαιολογήσουν τις ελλείψεις και να προσκομίσουν τα ζητούμενα στοιχεία εντός προβλεπόμενης προθεσμίας. Σε περίπτωση μη εκτέλεσης του Φύλλου αυτού συντάσσεται έκθεση καταλογιστικής πράξης με τα ονοματεπώνυμα των οικείων υπολόγων και τα αντίστοιχα Α.Φ.Μ.

Με το πέρας του ελέγχου συντάσσεται έκθεση η οποία κατά κανόνα συνοδεύεται είτε από προσχέδιο πράξης με την οποία οι ελεγχθέντες απολογισμοί κηρύσσονται ορθώς έχοντες και απαλλάσσονται οι υπόλογοι είτε από προσχέδιο πράξης με την οποία καταλογίζεται το διαπιστωθέν έλλειμμα σε βάρος των υπολόγων. (βλέπε υποδείγματα πράξεων Α-2 και Α-1 στο παράρτημα Α).

ΑΡΘΡΟ 4

Έλεγχος Εσόδων - Εξόδων χρηματικής διαχείρισης

1. Έννοιες Εσόδων και Εξόδων

Ως έσοδα για το απλογραφικό σύστημα θεωρούνται τα χρηματικά ποσά που εισπράττονται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους στο οποίο αναφέρεται ο προϋπολογισμός, ανεξάρτητα από το χρόνο δημιουργίας της απαίτησης. Η είσπραξη των εσόδων βεβαιώνεται μέσω του γραμματίου είσπραξης.

Ως έξοδα θεωρούνται οι κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους πραγματοποιούμενες πληρωμές, ανεξάρτητα από το χρόνο δημιουργίας της υποχρέωσης. Η πληρωμή των εξόδων βεβαιώνεται μέσω της εξόφλησης του χρηματικού εντάλματος πληρωμής.

2. Έλεγχος Εσόδων

Ο έλεγχος των εσόδων (εισπράξεων) εξετάζει το αν έχει εκδοθεί το νόμιμο παραστατικό είσπραξης, αν έχει εισαχθεί το ποσό στο ταμείο του φορέα και αν το ποσό αυτό έχει καταχωρηθεί λογιστικά. Για τον έλεγχο των εισπράξεων συσχετίζονται τα πρωτότυπα γραμμάτια εισπράξεων με το ημερολόγιο ή βιβλίο ταμείου και τα αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών (extraits).

3. Έλεγχος Εξόδων

Ο έλεγχος των εξόδων (πληρωμών) αφορά στην εξακρίβωση της ορθότητας της εξόφλησης των χρηματικών ενταλμάτων και των αντίστοιχων καταχωρήσεων στα βιβλία και τους λογαριασμούς του νομικού προσώπου.

Ο απολογισμός συνοδεύεται από αναλυτικές καταστάσεις εξόδων (πληρωμές) ανά κωδικό αριθμό εξόδων (Κ.Α.Ε.) του προϋπολογισμού και κατ' αύξοντα αριθμό έκδοσης χρηματικών ενταλμάτων. Στις καταστάσεις αυτές πρέπει να αναγράφονται ο αριθμός του χρηματικού εντάλματος, η ημερομηνία έκδοσης, το μικτό ποσό, οι κρατήσεις συνολικά και το υπόλοιπο πληρωτέο. Στις εν λόγω καταστάσεις θα πρέπει να επισυνάπτονται όσα από τα αναφερόμενα σε αυτές πρωτότυπα χρηματικά εντάλματα έχουν επιλεγεί να ελεγχθούν δειγματοληπτικά

Στον έλεγχο των δαπανών (πληρωμών) εφαρμόζουμε τις μεθόδους της ελεγκτικής δειγματοληψίας για την εξαγωγή δείγματος χρηματικών ενταλμάτων, σύμφωνα με το ΔΠΕ 530 και το ΔΠΑΕΙ 1530.

Στην περίπτωση που δεν έχει ασκηθεί προληπτικός έλεγχος, τα χρηματικά εντάλματα ελέγχονται ως προς τη νομιμότητα και κανονικότητα της δαπάνης, ως προς την πληρότητα των δικαιολογητικών τους και την εξόφλησή τους και ως προς το αν η απαίτηση έχει παραγραφεί ή όχι.

Στην περίπτωση που έχει ασκηθεί προληπτικός έλεγχος, τα χρηματικά εντάλματα θα συνοδεύονται μόνο από τα δικαιολογητικά της εξόφλησης τους. Με τον έλεγχο της νομιμότητας της εξόφλησης των εκδοθέντων χρηματικών ενταλμάτων ολοκληρώνεται ο έλεγχος των εξόδων (πληρωμών).

ΑΡΘΡΟ 5

Απολογισμός - Ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης

Ο απολογισμός του φορέα είναι ο πίνακας στον οποίο εμφανίζονται τα έσοδα (εισροές ή εισπράξεις) και τα έξοδα (εκροές ή πληρωμές) που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους και οι αποκλίσεις από τον προϋπολογισμό.

Ο ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης (ή ισοζύγιο ταμειακής κίνησης) εμφανίζει τη συνολική κίνηση των διαθεσίμων του φορέα, δηλαδή τις εισροές - εισπράξεις και τις εκροές - πληρωμές. Στην χρηματική διαχείριση

ελέγχεται το υπόλοιπο έναρξης του οικονομικού έτους (άνοιγμα), οι πραγματοποιηθείσες εισπράξεις και πληρωμές και το υπόλοιπο κλεισίματος του οικονομικού έτους. Η αποτύπωση των κινήσεων αυτών γίνεται στο βιβλίο ταμείου ή ημερολόγιο ταμείου και στα αντίγραφα κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών (extraits).

Στην περίπτωση που η προηγούμενη χρήση έχει ελεγχθεί κατασταλτικά, ο έλεγχος της ορθότητας του αρχικού υπολοίπου του λογαριασμού διαθεσίμων, γίνεται μέσω της σχετικής πράξης του αρμόδιου Κλιμακίου του Ελεγκτικού Συνεδρίου ή της αρμόδιας Υπηρεσίας Επιτρόπου.

Με βάση το ταμειακό υπόλοιπο του προηγουμένου έτους και τις εισπράξεις και πληρωμές που διενεργήθηκαν στην τρέχουσα χρήση, προσδιορίζεται το υπόλοιπο τέλους χρήσης. Η ορθότητα του ταμειακού υπολοίπου ελέγχεται με βάση το άθροισμα των μετρητών στο ταμείο και το υπόλοιπο των αντιγράφων κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών στο κλείσιμο του οικονομικού έτους. Στα υπόλοιπα των αντιγράφων κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της 31 Δεκεμβρίου προστίθενται τα υπάρχοντα μετρητά στο ταμείο καθώς και οι επιταγές εισπρακτέες και αφαιρούνται οι επιταγές πληρωτέες. Εάν διαπιστωθεί ασυμφωνία στον ισολογισμό χρηματικής διαχείρισης, πρέπει να γίνει επανέλεγχος των καταχωρήσεων στο βιβλίο ή ημερολόγιο ταμείου των εισπράξεων και των πληρωμών.

ΑΡΘΡΟ 6

Έλεγχος Κρατήσεων

Οι κρατήσεις που αναγράφονται στα εξοφληθέντα χρηματικά εντάλματα καταχωρούνται από το φορέα σε ξεχωριστές καρτέλες (ενεργηθείσες κρατήσεις) ανά δικαιούχο ασφαλιστικό φορέα ή το Δημόσιο. Στη συνέχεια εκδίδονται αντίστοιχα γραμμάτια είσπραξης σε κωδικούς εσόδων κρατήσεων. Ακολούθως εκδίδεται χρηματικό ένταλμα απόδοσης κρατήσεων με δικαιούχο τον οικείο ασφαλιστικό φορέα ή το Δημόσιο κατά περίπτωση (αποδοθείσες κρατήσεις). Δικαιολογητικά του χρηματικού εντάλματος είναι οι σχετικές ανά ασφαλιστικό φορέα αναλυτικές καταστάσεις, τα σχετικά γραμμάτια είσπραξης των κρατήσεων και οι εκδοθείσες επιταγές ανά ασφαλιστικό φορέα. Σε περίπτωση απόδοσης των κρατήσεων από τον δικαιούχο του χρηματικού εντάλματος επισυνάπτονται τα παραστατικά απόδοσης των κρατήσεων και ο φορέας αποδίδει στον δικαιούχο το σύνολο του χρηματικού εντάλματος. Ο έλεγχος συνίσταται στην εξακρίβωση του εάν οι καρτέλες κάθε ασφαλιστικού φορέα έχουν ενημερωθεί σωστά.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Γενικές διατάξεις, σχεδιασμός, ελεγκτικά τεκμήρια, υπόλοιπα ανοίγματος.

ΑΡΘΡΟ 7

Γενικές διατάξεις για τον έλεγχο της χρηματοοικονομικής διαχείρισης

Ο έλεγχος της χρηματοοικονομικής διαχείρισης διενεργείται κατά βάση από τις κατά τόπους αρμόδιες Υπηρεσίες Επιτρόπων εκτός αν οι εκάστοτε εντολές του Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου ορίζουν διαφορετικά. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται επί των οικονομικών καταστάσεων, από τον Επίτροπο με βάση τα δικαιολογητικά που καθορίζονται στην παρούσα απόφαση και σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα του INTOSAI, στην εφαρμογή των οποίων ρητά παραπέμπει το άρθρο 39 παρ. 4 του ν. 4129/2013 το δε αντικείμενο του ελέγχου αυτού ορίζεται ειδικότερα στο άρθρο 39 παρ. 2 του ν. 4129/2013.

Στόχος του ελέγχου αυτού είναι η έκφραση γνώμης επί της χρηματοοικονομικής διαχείρισης του ελεγχόμενου φορέα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα διεθνή πρότυπα ελέγχου για το δημόσιο τομέα ΔΠΑΕΙ 1700, 1705 και 1706 αλλά και στο άρθρο 39 του ν. 4129/2013.

Η ευθύνη του Επιτρόπου ως προς το σχεδιασμό, εκτέλεση και έκφραση γνώμης επί της χρηματοοικονομικής διαχείρισης του φορέα, καθώς και η ευθύνη της Διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα κατά τη διενέργεια και μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, καθορίζονται σαφώς από τα παραπάνω Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου.

Σε κάθε περίπτωση ο Επίτροπος έχει την ευχέρεια και την υποχρέωση να ζητήσει οποιοδήποτε δικαιολογητικό θεωρεί απαραίτητο προκειμένου να εκφράσει τη γνώμη του με εύλογη ασφάλεια.

Τα αναλυτικά προκαταρτικά ευρήματα ελέγχου παραδίδονται στον ελεγχόμενο φορέα σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζει το Διεθνές Πρότυπο Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (ΔΠΑΕΙ) 1260 και το άρθρο 38 παρ. 4 του ν.4129/2013. Η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα καλείται να απαντήσει σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Μετά την επεξεργασία των απαντήσεων του ελεγχόμενου φορέα ο Επίτροπος διαμορφώνει την τελική του έκθεση στην οποία διατυπώνει γνώμη επί της χρηματοοικονομικής διαχείρισης.

ΑΡΘΡΟ 8

Χρονικός ορίζοντας και σχεδιασμός του ελέγχου της χρηματοοικονομικής διαχείρισης

Ο έλεγχος της χρηματοοικονομικής διαχείρισης είναι υποχρεωτικός και θα διενεργείται για όλους τους φορείς που ανήκουν στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Επιτρόπου και για οικονομικές καταστάσεις που αφορούν χρονική περίοδο από 1.1.2016 και εφεξής.

Ο αριθμός των φορέων που ανήκουν στην ελεγκτική αρμοδιότητα μιας Υπηρεσίας Επιτρόπου είναι μεγάλος και καθιστά δυσχερή τον έλεγχο του συνόλου αυτών κάθε έτος. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος στους φορείς θα διεξάγεται τουλάχιστον μια φορά, για κάθε φορέα μέσα σε μια συγκεκριμένη περίοδο ετών, που θα καθορίζεται με απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου, στο πλαίσιο της διαμόρφωσης της πολυετούς στρατηγικής και της έγκρισης του Ετήσιου Προγράμματος Ελέγχων, ανάλογα με τον όγκο εργασίας της κάθε Υπηρεσίας Επιτρόπου.

Οι προς έλεγχο φορείς θα πρέπει να επιλέγονται κατόπιν ανάλυσης κινδύνου με προκαθορισμένα κριτήρια. Κατά συνέπεια:

(α) Η κάθε Υπηρεσία Επιτρόπου θα πρέπει να προχωρήσει σε απογραφή της ελεγκτέας ύλης και να καταρτίσει μητρώο ελεγχόμενων φορέων και ανέλεγκτων χρήσεων. Το μητρώο αυτό οφείλει κάθε χρόνο να το επικαιροποιεί.

(β) Θα πρέπει να καταρτίζονται πίνακες με κριτήρια ανάλυσης κινδύνου (risk analysis), όπως π.χ. καταλογισμοί που επιβλήθηκαν κατά τον έλεγχο προηγούμενων χρήσεων από την αρμόδια υπηρεσία Επιτρόπου ή άλλες αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες ή όργανα (π.χ. διατάκτες, οικονομικοί επιθεωρητές), καταγγελίες, ύψος συναλλαγών, ύψος προϋπολογισμού κλπ, με βάση τους οποίους θα διαμορφώνεται η αρχική εισήγηση για την κατάρτιση του ετήσιου προγράμματος ελέγχου του Δικαστηρίου.

ΑΡΘΡΟ 9

Ελεγκτικά τεκμήρια - Ισχυρισμοί διοίκησης

Με δεδομένο ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι σύμφωνες με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς, η διοίκηση κάθε φορέα έμμεσα ή ρητά προβαίνει σε ισχυρισμούς σχετικά με την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Οι ισχυρισμοί της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα που χρησιμοποιούνται από τον Επίτροπο για να εξετάσει τα διάφορα είδη των πιθανών σφαλμάτων που μπορεί να προκύψουν, εμπίπτουν στις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες και μπορούν να λάβουν τις ακόλουθες μορφές:

i) Ισχυρισμοί για κατηγορίες συναλλαγών και γεγονότα που αφορούν στην υπό έλεγχο περίοδο (Αποτελέσματα Χρήσεως - Απολογισμός):

(α) Πραγματοποίηση: ότι οι συναλλαγές και γεγονότα που έχουν καταγραφεί στις οικονομικές καταστάσεις , έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τον φορέα.

(β) Πληρότητα: ότι έχουν καταγραφεί όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που έπρεπε να έχουν καταγραφεί.

(γ) Ακρίβεια: ότι ποσά και άλλα δεδομένα που σχετίζονται με καταγεγραμμένες συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί ως ενδείκνυται.

(δ) Διαχωρισμός: ότι συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί στην ορθή λογιστική περίοδο.

(ε) Ταξινόμηση: ότι συναλλαγές και γεγονότα έχουν καταγραφεί στους κατάλληλους λογαριασμούς.

ii) Ισχυρισμοί για υπόλοιπα περιόδου λογαριασμών στο τέλος της υπό έλεγχο περιόδου (Ισολογισμός):

(α) Ύπαρξη: ότι τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα υπάρχουν.

(β) Δικαιώματα και δεσμεύσεις: ότι ο φορέας κατέχει ή ελέγχει τα δικαιώματα σε περιουσιακά στοιχεία και ότι οι υποχρεώσεις είναι δεσμεύσεις του φορέα.

(γ) Πληρότητα: ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα που έπρεπε να έχουν καταγραφεί, έχουν καταγραφεί.

(δ) Αποτίμηση και Κατανομή: ότι όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα συμμετοχικά συμφέροντα περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις σε ενδεδειγμένα ποσά και κάθε προκύπτουσα προσαρμογή αποτίμησης ή κατανομής καταγράφεται ως ενδείκνυται.

iii) Ισχυρισμοί για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση:

(α) Πραγματοποίηση και δικαιώματα και δεσμεύσεις: ότι γνωστοποιούμενα γεγονότα, συναλλαγές και άλλα θέματα έχουν συμβεί και αφορούν τον φορέα.

(β) Πληρότητα: ότι όλες οι γνωστοποιήσεις που έπρεπε να έχουν περιληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις, έχουν περιληφθεί.

(γ) Ταξινόμηση και κατανοητότητα: ότι οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται και περιγράφονται κατάλληλα και οι γνωστοποιήσεις εκφράζονται με σαφήνεια.

(δ) Ακρίβεια και αποτίμηση: ότι οι χρηματοοικονομικές και άλλες πληροφορίες γνωστοποιούνται εύλογα και στα ενδεδειγμένα ποσά.

(iv) Ισχυρισμοί Συμμόρφωσης

(α) Νομιμότητα - Κανονικότητα (Regularity): ότι οι δραστηριότητες, συναλλαγές και τα δεδομένα τα οποία απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του ελεγχόμενου φορέα, συμμορφώνονται με την κείμενη νομοθεσία, με κανονισμούς που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και λοιπούς σχετικούς νόμους, κανονισμούς και συμφωνίες, συμπεριλαμβανομένου του νομοθετικού πλαισίου για τον προϋπολογισμό και έχουν κατάλληλα εγκριθεί.

(β) Καταλληλόλητα (Propriety): ότι έχουν τηρηθεί γενικές αρχές χρηστής δημοσιονομικής διαχείρισης και δεοντολογίας των οργάνων διοίκησης και εποπτείας του ελεγχόμενου φορέα.

ΑΡΘΡΟ 10

Σύνδεση χρηματικής - Χρηματοοικονομικής διαχείρισης

Τα χρηματικά διαθέσιμα αποτελούν συγκεκριμένο στοιχείο του Ενεργητικού ενός φορέα και εμφανίζεται διακριτά στις οικονομικές καταστάσεις. Στη χρηματική διαχείριση, το κονδύλι αυτό εμφανίζεται ως υπόλοιπο στον Ισολογισμό Χρηματικής Διαχείρισης. Η χρηματική ροή που διαμόρφωσε στο τέλος της χρήσης το υπόλοιπο αυτό αποτυπώνεται:

(α) Ως προς τη Χρηματική Διαχείριση στον απολογισμό του φορέα και

(β) Ως προς τη Χρηματοοικονομική Διαχείριση στα αναλυτικά καθολικά των υπολογαριασμών του λογαριασμού 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» και σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων στην «Κατάσταση Ταμειακών Ροών» (βλ. Κεφάλαιο Β Άρθρο 17)

Ο Επίτροπος πρέπει:

(α) Να επαληθεύσει τα Χρηματικά διαθέσιμα, όπως εμφανίζονται στον Ισολογισμό της χρηματοοικονομικής Διαχείρισης, με το υπόλοιπο του Ισολογισμού Χρηματικής Διαχείρισης. Οποιεσδήποτε αποκλίσεις θα πρέπει να ερευνώνται ενδελεχώς να αιτιολογούνται και να τεκμηριώνονται. Αποκλίσεις μη αιτιολογημένες ενδέχεται να συνιστούν έλλειμμα της διαχείρισης, που οδηγούν σε καταλογισμό.

(β) Να ελέγξει την ορθότητα του ταμειακού υπολοίπου με βάση το υπόλοιπο των μετρητών στο ταμείο και το υπόλοιπο των αντιγράφων κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών στο κλείσιμο του οικονομικού έτους. Στα υπόλοιπα των αντιγράφων κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της 31 Δεκεμβρίου προστίθενται τα υπάρχοντα μετρητά στο ταμείο καθώς και οι επιταγές εισπρακτέες και αφαιρούνται οι επιταγές πληρωτέες. Εάν διαπιστωθεί ασυμφωνία μεταξύ του Ισολογισμού

Χρηματοοικονομικής; Διαχείρισης και του Ισολογισμού Χρηματικής Διαχείρισης ή Ισοζυγίου Ταμειακής Διαχείρισης, η αιτία και το μέγεθος αυτής πρέπει να διερευνάται.

(γ) Να συμφωνήσει την κατάσταση των ταμειακών ροών με το Ισολογισμό Χρηματικής Διαχείρισης.

ΑΡΘΡΟ 11

Αξιολόγηση Συστήματος Εσωτερικών Δικλίδων

Σύμφωνα με το διεθνές ελεγκτικό πρότυπο INTOSAI GOV 9100 «Οι εσωτερικές δικλίδες αποτελούν μια ολοκληρωμένη διαδικασία, η οποία τηρείται από τη διοίκηση και το προσωπικό ενός φορέα και έχει σχεδιασθεί ώστε να αντιμετωπίζει τους κινδύνους και να παρέχει εύλογη διασφάλιση ότι για την επίτευξη της αποστολής του φορέα, επιτυγχάνονται οι ακόλουθοι γενικοί στόχοι: εκτέλεση εύρυθμων, δεοντολογικών, οικονομικών, αποδοτικών και αποτελεσματικών λειτουργιών, εκπλήρωση των υποχρεώσεων λογοδοσίας, συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς και διασφάλιση των πόρων του φορέα από τον κίνδυνο απώλειας, κακής χρήσης ή ζημίας».

Πρακτικά το σύστημα εσωτερικών δικλίδων είναι το σύνολο των λειτουργιών και διαδικασιών που καθιερώνεται από τη Διοίκηση ενός φορέα με σκοπό την εξάλειψη των αρνητικών επιπτώσεων στη διαχείρισή των οικονομικών του την αποτελεσματική του λειτουργία και την ικανοποίηση των στόχων του. Στην έννοια του συστήματος εσωτερικών δικλείδων συμπεριλαμβάνεται όλο το σύστημα οργάνωσης και εκτέλεσης των διαχειριστικών πράξεων και της λογιστικής τους απεικόνισης, οι αρμοδιότητες του προσωπικού, τα εισερχόμενα και εκδιδόμενα δικαιολογητικά, η διαδρομή και ο έλεγχός τους, οι τηρούμενοι λογαριασμοί καθώς και ο τρόπος και η μέθοδος ενημέρωσής τους.

Ο Επίτροπος καλείται πριν από τη διενέργεια του ελέγχου και στο πλαίσιο του σχεδιασμού αυτού να αξιολογήσει το σύστημα εσωτερικών δικλίδων μέσω της μελέτης και της κατανόησης των υπαρχόντων διαδικασιών του φορέα. Προκειμένου να το επιτύχει αυτό καλείται να συγκεντρώσει ικανά ελεγκτικά τεκμήρια για τη λειτουργία των δικλίδων και να διενεργήσει δοκιμασίες επιβεβαίωσης διαδικασιών. Η εργασία αυτή είναι πολύ σημαντική - ιδίως εάν πρόκειται για φορέα που θα ελεγχθεί για πρώτη φορά - διότι προσδιορίζει το μέγεθος του κινδύνου ουσιώδους σφάλματος που μπορεί να προκύψει από ανεπαρκείς εσωτερικές δικλίδες.

Κατά συνέπεια η αξιολόγηση του συστήματος εσωτερικών δικλίδων είναι απαραίτητη στο σχεδιασμό και το εύρος των ελεγκτικών διαδικασιών που ο Επίτροπος καλείται να διενεργήσει, καθώς επίσης για τον προσδιορισμό του δείγματος.

ΑΡΘΡΟ 12

Έλεγχος υπολοίπων ανοίγματος του έτους αναφοράς

Δεδομένης της περιοδικότητας του χρηματοοικονομικού ελέγχου λόγω της δυσχέρειας του Επιτρόπου να ελέγξει διαδοχικές οικονομικές χρήσεις (βλ. Άρθρο 8), καλείται να βεβαιώσει ή να επαληθεύσει τα υπόλοιπα ανοίγματος των οικονομικών καταστάσεων της περιόδου που ελέγχει.

Σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο ελέγχου ΔΠΑΕΙ 1510, ο Επίτροπος καλείται να εξασφαλίσει επαρκή και πρόσφορα στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι:

α) τα υπόλοιπα ανοίγματος δεν περιέχουν ανακρίβειες οι οποίες έχουν ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου.

β) τα υπόλοιπα κλεισίματος της προηγούμενης περιόδου έχουν μεταφερθεί ορθά στην τρέχουσα περίοδο και ότι, όπου ήταν ενδεδειγμένο, υπολογίστηκαν εκ νέου.

γ) οι κατάλληλες λογιστικές αρχές εφαρμόζονται με συνέπεια ή ότι οι μεταβολές τους λαμβάνονται δεόντως υπόψη και παρουσιάζονται και επεξηγούνται επαρκώς.

Ο Επίτροπος, στο πλαίσιο παροχής γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων της περιόδου που ελέγχει θα εκφράσει γνώμη επί των υπολοίπων ανοίγματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Οικονομικές Καταστάσεις και Βασικές Ελεγκτικές Διαδικασίες

Στο Κεφάλαιο αυτό αναφέρονται βασικές μόνο ελεγκτικές ενέργειες που πρέπει να διενεργήσει ο Επίτροπος στο πλαίσιο του χρηματοοικονομικού ελέγχου. Οι λεπτομερείς και αναλυτικές διαδικασίες ελέγχου που πρέπει να πραγματοποιήσει εμπεριέχονται στο Εγχειρίδιο Ελέγχου, στο οποίο αυτός κι όσοι από τους ελεγκτές επικουρούν το έργο του οφείλουν ν' ανατρέχουν.

ΑΡΘΡΟ 13

Ισολογισμός

Ο ισολογισμός απεικονίζει τη χρηματοοικονομική κατάσταση του φορέα μια δεδομένη χρονική στιγμή και αποτελείται από δύο σκέλη: το ενεργητικό και το παθητικό. [Βλέπε υπόδειγμα Α-1 και Β-1 της 28530/27.4.2015 κανονιστικής απόφασης της Ολομέλειας (ΦΕΚ Β΄ 1508/17.5.2015)]

Το Ενεργητικό απεικονίζει τη χρήση των κεφαλαίων του φορέα και το Παθητικό τις πηγές προέλευσής τους. Στο Ενεργητικό απεικονίζονται τα περιουσιακά στοιχεία και οι απαιτήσεις και στο Παθητικό τα Ίδια Κεφάλαια, οι επιχορηγήσεις και οι υποχρεώσεις. Το σύνολο του Ενεργητικού ισούται με το σύνολο του Παθητικού.

Ο έλεγχος επικεντρώνεται στην επαλήθευση των ισχυρισμών (Assertions) της Διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα ως προς την ύπαρξη, πραγματοποίηση, τα δικαιώματα και τις δεσμεύσεις, την πληρότητα, την αποτίμηση και την κατανομή, την ακρίβεια, ταξινόμηση και κατανοητότητα, τη νομιμότητα, την κανονικότητα και την καταλληλότητα.

ΑΡΘΡΟ 14

Βασικές Ελεγκτικές ενέργειες επί των λογαριασμών του Ενεργητικού

Α. Έξοδα εγκατάστασης:

Περιλαμβάνονται τα έξοδα συστάσεως του φορέα, τα έξοδα δημοσίευσης των πράξεων που αφορούν στην ίδρυσή του, της κάλυψης του κεφαλαίου, της εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της λειτουργίας του. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας του φορέα.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων που παρουσιάζουν κατά το τέλος της χρήσης οι λογαριασμοί του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.
- Σύγκριση των υπολοίπων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών για τις σημαντικές αποκλίσεις
- Εξακρίβωση της πλήρους και ακριβούς καταγραφής των εξόδων ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης του φορέα.
- Έλεγχος όσον αφορά τις προσθήκες, τις μειώσεις καθώς και την ορθή λογιστικοποίηση και απεικόνιση της ζημίας ή του οφέλους από κάθε μεταβολή των εξόδων εγκατάστασης.
- Έλεγχος για την ορθή διενέργεια των αποσβέσεων με βάση τους γενικά παραδεκτούς συντελεστές αποσβέσεων (είτε κατά νόμο, είτε κατά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπου προβλέπεται).

Β. Πάγιο ενεργητικό:

Περιλαμβάνει τα υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία του φορέα, όπως π.χ. φήμη και πελατεία, μηχανήματα, κτίρια, μεταφορικά μέσα, μακροπρόθεσμες απαιτήσεις (π.χ. συμμετοχικοί τίτλοι) κλπ. Στα πάγια καταγράφεται η αξία κτήσης τους, από την οποία αφαιρούνται οι αποσβέσεις ώστε να παρουσιάζεται η αναπόσβεστη αξία που αποτελεί την λογιστική αξία του παγίου τη στιγμή αναφοράς.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων τέλους χρήσης των λογαριασμών του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό και το Μητρώο Παγίων.
- Σύγκριση των υπολοίπων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών των σημαντικών αποκλίσεων.
- Διενέργεια ελέγχου όσον αφορά τις προσθήκες, τις βελτιώσεις, τις μειώσεις, τις απομειώσεις καθώς και την ορθή λογιστικοποίηση και απεικόνιση της ζημίας ή του οφέλους από κάθε μεταβολή των παγίων στοιχείων.
- Έλεγχος για τον ορθό υπολογισμό των αποσβέσεων με βάση τους γενικά παραδεκτούς συντελεστές αποσβέσεων (είτε κατά νόμο, είτε κατά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπου προβλέπεται).
- Αποστολή επιστολής προς τον νομικό σύμβουλο του φορέα, προκειμένου αυτός να βεβαιώσει την ύπαρξη ή όχι τυχόν νομικών βαρών επί των παγίων στοιχείων (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505).
- Έλεγχος επαρκούς ασφαλιστικής κάλυψης παγίων στοιχείων στις περιπτώσεις που προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία.

Γ. Κυκλοφορούν ενεργητικό:

Αποθέματα

Αφορούν εμπορεύματα, προϊόντα, α΄ και β΄ ύλες, υλικά συσκευασίας κλπ. που υπάρχουν τη δεδομένη χρονική στιγμή στις αποθήκες του φορέα. Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται στην αξία των αποθεμάτων καθώς ουσιαστικά αποτελούν δέσμευση κεφαλαίων.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων τέλους χρήσης των λογαριασμών του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.
- Έλεγχος συμφωνίας του ποσού της απογραφής των αποθεμάτων στο ισοζύγιο, με τον Ισολογισμό και τα σχετικά βιβλία.
- Δυνητική παρουσία του Επιτρόπου, στις διαδικασίες διενέργειας φυσικής απογραφής.
- Δειγματοληπτικός έλεγχος των μεταβολών των αποθεμάτων με βάση τα σχετικά παραστατικά.
- Σύγκριση των υπολοίπων των αποθεμάτων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών πιθανών σημαντικών αποκλίσεων.
- Έλεγχος των διαδικασιών (φυσικών, λογιστικών) διαγραφών ή καταστροφής αποθεμάτων.
- Έλεγχος της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων με βάση τις γενικά παραδεκτές μεθόδους αποτίμησης.
- Αποστολή επιστολής προς τον νομικό σύμβουλο του φορέα, προκειμένου αυτός να βεβαιώσει την ύπαρξη ή όχι τυχόν νομικών βαρών επί των αποθεμάτων. (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505).

Απαιτήσεις

Περιλαμβάνονται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις (Πελάτες, Γραμμάτια Εισπρακτέα, Επιταγές, Χρεώστες Διάφοροι και Λογ/σμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων). Επίσης, περιλαμβάνονται υπόλοιπα επισφαλών - επίδικων πελατών - γραμματίων σε καθυστέρηση μειούμενα με τα σχετικά ποσά των προβλέψεων.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων τέλους χρήσης των λογαριασμών του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.
- Σύγκριση των υπολοίπων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών των σημαντικών αποκλίσεων.
- Πιστοποίηση της ύπαρξης και της ακρίβειας των απαιτήσεων από πελάτες-χρεώστες, μέσω επιβεβαιωτικών επιστολών (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505). που αποστέλλονται από τον φορέα στους πελάτες-χρεώστες δειγματοληπτικά, κατόπιν εντολής του Επιτρόπου κατά την κρίση του.
- Έλεγχος της ενηλικίωσης των υπολοίπων των απαιτήσεων (χρονολογική ταξινόμηση των απαιτήσεων του φορέα) και σύγκριση του ύψους της πρόβλεψης προκειμένου το ύψος των απαιτήσεων να παρουσιάζεται ακριβοδίκαια στις οικονομικές καταστάσεις.
- Επαλήθευση των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, μέσω των παραστατικών των δικαστικών κινήσεων και της επισκόπησης των αναλυτικών καθολικών των χρεωστών
- Έλεγχος συμφωνίας υπολοίπου των επιταγών εισπρακτέων, με το υπόλοιπο του αναλυτικού καθολικού και τα βιβλία και διενέργεια φυσικής απογραφής εάν κριθεί απαραίτητο.
- Αποστολή επιστολής προς τον νομικό σύμβουλο του φορέα, προκειμένου να βεβαιώσει για την ύπαρξη ή όχι τυχόν εκκρεμών δικαστικών διεκδικήσεων (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505).

Χρεόγραφα

Είναι οι μετοχές, ομόλογα κλπ. που διαθέτει ο φορέας στο χαρτοφυλάκιό του.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος της κατοχής τους με βάση τα σχετικά παραστατικά ιδιοκτησίας.

- Έλεγχος της αποτίμησής τους με βάση τις γενικά παραδεκτές μεθόδους αποτίμησης, δειγματοληπτικά ή καθολικά (είτε κατά νόμο, είτε κατά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπου προβλέπεται).

- Έλεγχος τυχόν προβλέψεων υποτίμησης της αξίας των χρεογράφων.

- Επαλήθευση της σύννομης εμφάνισης στον Ισολογισμό.

Δ. Χρηματικά διαθέσιμα

Περιλαμβάνονται τα μετρητά, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας (πλην των δεσμευμένων καταθέσεων που παρακολουθούνται στις απαιτήσεις).

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων των χρηματικών διαθεσίμων από τον Ισολογισμό, στο ισοζύγιο και τα αντίγραφα κινήσεων των τραπεζών (extraits) και τις τυχόν καταμετρήσεις μετρητών.

- Δυνητική καταμέτρηση ταμείου την περίοδο του ελέγχου, κατά την κρίση του ελεγκτή / Επιτρόπου. Κατάρτιση «Πρωτοκόλλου Καταμέτρησης» το οποίο υπογράφεται από τους διενεργήσαντες την καταμέτρηση. Το καταμετρηθέν ποσό θα πρέπει να ελέγχεται σε σχέση με το αντίστοιχο υπόλοιπο του λογαριασμού «Ταμείο» στα βιβλία του νομικού προσώπου τη δεδομένη χρονική στιγμή.

- Έλεγχος ορθής λογιστικοποίησης τόκων στους αντίστοιχους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσεως.

- Συμφωνία των υπολοίπων με επιβεβαιωτικές επιστολές στις τράπεζες

ΑΡΘΡΟ 15

Βασικές ελεγκτικές ενέργειες επί των λογαριασμών του Παθητικού

Α. Ίδια κεφάλαια

Περιλαμβάνει το κεφάλαιο σύστασης του φορέα, τα πάσης φύσεως αποθεματικά το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης καθώς και τα σωρευμένα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί (σε περίπτωση κερδών), οι επιχορηγήσεις, οι προβλέψεις (αποζημίωσης προσωπικού, ασφαλιστικές και λοιπές) καθώς και τα ποσά που προορίζονται για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου).

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων από τον ισολογισμό στο ισοζύγιο και στην κίνηση της καθαρής θέσης του φορέα.

- Έλεγχος όλων των συναλλαγών που επηρεάζουν απ' ευθείας τα ίδια κεφάλαια.

- Έλεγχος ορθής μεταφοράς του αποτελέσματος της χρήσεως στα Ίδια Κεφάλαια.

- Έλεγχος δικαιολογητικών και σύννομης χρήσης επιχορηγήσεων,

- Έλεγχος επιχορηγήσεων βάσει του άρθρου 41 του ν. 4129/2013.

Β. Προβλέψεις

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε:

α) Προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης που γίνονται για να καλύψουν έξοδα της χρήσης που πιθανολογείται να πραγματοποιηθούν μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων αυτών.

β) Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους που γίνονται για να καλύψουν έκτακτες ζημιές ή έξοδα που πιθανολογείται να πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό των προβλέψεων.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων τέλους χρήσης των λογαριασμών του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.

- Σύγκριση των υπολοίπων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών των σημαντικών αποκλίσεων.

- Έλεγχος του ορθού υπολογισμού των προβλέψεων σύμφωνα με τους νόμους και τις κείμενες διατάξεις ή κατά το οικείο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όπου προβλέπεται.

Γ. Υποχρεώσεις

Οι υποχρεώσεις διακρίνονται, ανάλογα με το χρόνο λήξης τους, σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες. Μακροπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως (πχ. Μακροπρόθεσμα δάνεια, υποχρεώσεις προς συνδεδεμένα μέρη κλπ). Βραχυπρόθεσμες είναι οι υποχρεώσεις εκείνες για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους λήγει ως το τέλος της επόμενης χρήσεως (πχ. Προμηθευτές, υποχρεώσεις προς ασφαλιστικά ταμεία, τρίτους κλπ.).

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων τέλους χρήσης των λογαριασμών του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.

- Σύγκριση των υπολοίπων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών των σημαντικών αποκλίσεων.

- Έλεγχος και συμφωνία του ύψους των βραχυπρόθεσμων και μακροπροθέσμων υποχρεώσεων με βάση συμβάσεις, παραστατικά τραπεζών και λοιπά δικαιολογητικά.

- Έλεγχος υπολογισμού και ορθής λογιστικής τακτοποίησης των τόκων και πιθανών πρόσθετων βαρών στους αντίστοιχους λογαριασμούς εξόδων.

- Πιστοποίηση της ύπαρξης και της ακρίβειας των υποχρεώσεων προς προμηθευτές, μέσω επιβεβαιωτικών επιστολών που αποστέλλονται από το φορέα στους προμηθευτές δειγματοληπτικά, κατόπιν εντολής του Επιτρόπου κατά την κρίση του.

- Αποστολή επιστολής προς τον νομικό σύμβουλο του φορέα, προκειμένου να βεβαιώσει για την ύπαρξη ή όχι τυχόν δικαστικών υποχρεώσεων σε εκκρεμότητα, ή άλλα βάρη. (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505).

- Συμφωνία των υπολοίπων δανείων και ύψους τόκων με επιβεβαιωτικές επιστολές στις τράπεζες. (σύμφωνα με το πρότυπο ΔΠΑΕΙ 1505).

- Έλεγχος εμπρόθεσμης εξόφλησης των υποχρεώσεων της 31/12 προς ασφαλιστικά ταμεία και Ελληνικό Δημόσιο στην επόμενη χρήση, με αιτιολόγηση πιθανόν καθυστερήσεων.

Δ. Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού - παθητικού

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματά

χρήσης να περιλαμβάνονται τα έσοδα και έξοδα που πράγματι την αφορούν. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσεως.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων τέλους χρήσης των λογαριασμών του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.

- Έλεγχος της χρονικής τακτοποίησης των λογαριασμών εσόδων και εξόδων βάσει των σχετικών δικαιολογητικών και των γραμματίων είσπραξης και πληρωμής.

ΑΡΘΡΟ 16

Βασικές ελεγκτικές ενέργειες επί της καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως είναι η χρηματοοικονομική κατάσταση που εμφανίζει δυναμικά και περιληπτικά το λογιστικό αποτέλεσμα που πραγματοποίησε ο φορέας κατά την διάρκεια μιας περιόδου καθώς και τους προσδιοριστικούς παράγοντες αυτού. Αποτυπώνει όλα τα έσοδα και έξοδα με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, ταξινομημένα κατ' είδος και κατά λειτουργία. Το αποτέλεσμα της χρήσεως αυξομειώνει την καθαρή θέση του φορέα. [Βλέπε υπόδειγμα Α-2 και Β-2 της 28530/27.4.2015 κανονιστικής απόφασης της Ολομέλειας (ΦΕΚ Β΄ 1508/17.5.2015)]

Ο έλεγχος επικεντρώνεται στην επαλήθευση των ισχυρισμών της διοίκησης του φορέα ως προς την πραγματοποίηση, την πληρότητα, την ακρίβεια, τον διαχωρισμό, την ταξινόμηση και κατανοητότητα, την νομιμότητα, την κανονικότητα και την καταλληλότητα.

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας των υπολοίπων τέλους χρήσης των λογαριασμών του ισοζυγίου με τον Ισολογισμό.

- Σύγκριση των υπολοίπων με τα αντίστοιχα της προηγούμενης χρήσης και αναζήτηση των αιτιών των σημαντικών αποκλίσεων.

- Έλεγχος ορθού μερισμού των εξόδων κατά λειτουργία και της δημιουργίας του κόστους πωληθέντων.

- Διερεύνηση των λογαριασμών εξόδων, ώστε να διαπιστωθεί αν βαρύνουν την επόμενη χρήση και αν θα έπρεπε να βαρύνουν πάγια στοιχεία.

- Διερεύνηση σημαντικής απόκλισης του περιθωρίου μικτού κέρδους, του έτους αναφοράς σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

- Διερεύνηση των λογαριασμών που χρήζουν λεπτομερούς (χρηματοοικονομικός και έλεγχος συμμόρφωσης) ελέγχου, χρησιμοποιώντας τις γενικά παραδεκτές μεθόδους δειγματοληψίας και με βάση το εκτιμώμενο επίπεδο σημαντικότητας.

- Διερεύνηση αιτιών δημιουργίας ανόργανων εσόδων και εξόδων[1]

ΑΡΘΡΟ 17

Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 η Κατάσταση Ταμειακών Ροών παρουσιάζει και αναλύει την δυνατότητα του φορέα να παράγει ταμειακά διαθέσιμα από την δραστηριότητά της, τις πηγές χρηματοδότησης που χρησιμοποίησε, καθώς και την χρήση των χρηματικών πόρων, σε μία ορισμένη οικονομική χρήση. Οι ταμειακές ροές αναλύονται σε 3 κατηγορίες: (α) από λειτουργικές δραστηριότητες, (β) από επενδυτικές δραστηριότητες και (γ) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Το σύνολο των ταμειακών ροών προστίθεται στο υπόλοιπο χρηματικών διαθεσίμων προηγούμενης χρήσης και δίνουν το υπόλοιπο τέλους χρήσεως. [Βλέπε υπόδειγμα Β-4 της 28530/27.4.2015 κανονιστικής απόφασης της Ολομέλειας (ΦΕΚ Β΄ 1508/17.5.2015)]

Βασικές Ελεγκτικές Ενέργειες

- Έλεγχος συμφωνίας της κατάστασης των ταμειακών ροών με τον Ισολογισμό Χρηματοοικονομικής Διαχείρισης και τα αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού 38.

- Επαλήθευση της ακρίβειας των κονδυλίων που έχουν καταχωρηθεί στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών με την Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσεως και τις μεταβολές που έχουν υποστεί τα κονδύλια του Ισολογισμού κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης.

- Έλεγχος γνωστοποιήσεων του ελεγχόμενου φορέα ως προς τη σύνθεση των ταμιακών διαθεσίμων.

ΑΡΘΡΟ 18

Έλεγχος αποδοτικότητας - αποτελεσματικότητας - οικονομικότητας

Στο πλαίσιο του ελέγχου της αποδοτικότητας, της αποτελεσματικότητας και οικονομικότητας της οικονομικής διαχείρισης του φορέα, είναι δυνατή η χρήση αριθμοδεικτών, προκειμένου ο Επίτροπος να εξάγει τα συμπεράσματά του και να διατυπώσει τις σχετικές παρατηρήσεις και συστάσεις. Οι αριθμοδείκτες μπορούν να διαμορφώνονται και να διαφοροποιούνται ανάλογα με τους στόχους που έχει θέσει η διοίκηση του φορέα. Μέσω των αριθμοδεικτών δύναται να εξαχθούν συμπεράσματα για το αν ο φορέας χρησιμοποίησε τα κεφάλαια του αποδοτικά, αν διαθέτει ρευστότητα και μπορεί να ανταποκριθεί στους στόχους του με ίδιους πόρους καθώς και να προσδιορίσει το ύψος των απαιτούμενων πρόσθετων πόρων.

Οι αριθμοδείκτες αποτελούν συγκριτικά στοιχεία και εργαλεία που βοηθούν στην εκτίμηση της χρηματοοικονομικής κατάστασης, αποτελεσματικότητας και κερδοφορίας. Συχνά είναι χρήσιμο να συγκρίνουμε χρηματοοικονομικά δεδομένα για να αντλήσουμε δείκτες που εκφράζουν σημαντικές συσχετίσεις οι οποίες είναι χρησιμότερες από την απλή παράθεση δεδομένων. Για παράδειγμα, η σχέση του κυκλοφορόντος ενεργητικού ως προς το βραχυπρόθεσμο παθητικό είναι χρησιμότερη από την απλή επισκόπηση των αντίστοιχων κονδυλίων ξεχωριστά.

Ο υπολογισμός των αριθμοδεικτών έχει νόημα προς δύο κατευθύνσεις: τη σύγκριση των δεικτών σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και τη σύγκριση των δεικτών του φορέα με τους αντίστοιχους του κλάδου στον οποίο δραστηριοποιείται.

Σημειώνεται ότι η χρηματοοικονομική ανάλυση δίνει τη δυνατότητα χρήσης πληθώρας αριθμοδεικτών. Στο Παράρτημα Β παρατίθενται ενδεικτικά βασικοί αριθμοδείκτες.

1 Ανόργανα έσοδα και ανόργανα έξοδα: Έσοδα και έξοδα που δεν προκύπτουν άμεσα από τις δραστηριότητες της επιχείρησης (πχ. Συναλλαγματικές διαφορές, αγορανομικές παραβάσεις, τυχόν πρόστιμα, ζημίες από κλοπές, κέρδη ή ζημίες από πώληση παγίων).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

Έκθεση Ελέγχου

ΑΡΘΡΟ 19

Ελεγκτική Γνώμη

1. Η έκθεση του Επιτρόπου πρέπει να περιέχει σαφή διατύπωση γνώμης επί των οικονομικών καταστάσεων. Η έκθεση απευθύνεται στη Διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα και κοινοποιείται στο Ελεγκτικό Συνέδριο και στο αρμόδιο Υπουργείο και ανάλογα με την κρίση του Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου στην αρμόδια Επιτροπή της Βουλής (ή υπόκειται σε όρους δημοσιότητας).

Η διατύπωση ελεγκτικής γνώμης συνιστά γνωμοδότηση προς τη διοίκηση του φορέα και των αρμόδιων φορέων της Γενικής Κυβέρνησης που το εποπτεύουν σχετικά με τη χρηματοοικονομική διαχείριση του ελεγχόμενου φορέα, αποτελεί δε εργαλείο αφενός για τη λήψη διορθωτικών μέτρων από τους υπεύθυνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα όσον αφορά στις διαδικασίες διαχείρισης των οικονομικών πόρων του φορέα, ή της επιχορήγησης ή της χρηματοδότησης που τυχόν λαμβάνει, αφετέρου για τον έλεγχο από την αρμόδια Υπηρεσία Επιτρόπου των στοιχείων, βάσει των οποίων διατυπώνεται η γνώμη από την Ολομέλεια του Ελεγκτικού Συνεδρίου επί του Απολογισμού και Ισολογισμού του Κράτους (διαδήλωση).

2. Κατά την κατάρτιση της έκθεσης σχετικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων του φορέα, πρέπει να τηρούνται οι λεπτομερείς απαιτήσεις σχετικά με τον τύπο και το περιεχόμενο της έκθεσης του Επιτρόπου όσον αφορά τους χρηματοοικονομικούς ελέγχους, όπως αυτές διατυπώνονται στα διεθνή πρότυπα ελέγχου (ΔΠΕ) 700 έως και 706 και είναι σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (ΔΠΑΕΙ) 1700 έως και 1706.

Κατ' ελάχιστο η έκθεση αυτή πρέπει να περιέχει:

- Αναφορά στις ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις και την περίοδο που αυτές αφορούν.
- Την ευθύνη της διοίκησης του ελεγχόμενου φορέα
- Την ευθύνη του Επιτρόπου
- Τη διατύπωση γνώμης επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του ελεγχόμενου φορέα (Σε περίπτωση διαφοροποιημένης γνώμης πρέπει να παρατίθεται προηγουμένως η βάση της διαφοροποιημένης γνώμης).

3. Τα είδη της γνώμης και οι ορισμοί τους, σύμφωνα με τα ΔΠΑΕΙ που καλείται να εκφράσει ο Επίτροπος είναι τα ακόλουθα:

- Σύμφωνη γνώμη: Η γνώμη που εκφράζεται από τον Επίτροπο όταν αυτός συμπεραίνει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες, από κάθε ουσιώδη άποψη, σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- Σύμφωνη γνώμη με επιφύλαξη: Ο Επίτροπος πρέπει να εκφράζει γνώμη με επιφύλαξη όταν: (α) έχοντας αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι ουσιώδη αλλά όχι διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις, ή (β) αδυνατεί μεν να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, αλλά συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι ουσιώδεις αλλά όχι διάχυτες.
- Αδυναμία έκφρασης γνώμης: Ο Επίτροπος πρέπει να μην εκφράζει γνώμη όταν (α) αδυνατεί να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια επί των οποίων να βασίσει τη γνώμη, και συμπεραίνει ότι οι πιθανές επιπτώσεις των μη εντοπισμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν, επί των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούσαν να είναι και ουσιώδεις και διάχυτες. (β) σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις που περιλαμβάνουν πολλαπλές αβεβαιότητες, συμπεραίνει ότι, παρόλο που έχει αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια αναφορικά με κάθε αβεβαιότητα, δεν είναι δυνατό να διαμορφώσει γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων λόγω της πιθανής αλληλεπίδρασης των αβεβαιοτήτων και των πιθανών σωρευτικών επιπτώσεών τους επί των οικονομικών καταστάσεων.
- Αρνητική γνώμη: Ο Επίτροπος πρέπει να εκφράζει αρνητική γνώμη όταν, έχοντας αποκτήσει κατάλληλα και επαρκή ελεγκτικά τεκμήρια, συμπεραίνει ότι σφάλματα, ατομικά ή αθροιστικά, είναι και ουσιώδη και διάχυτα στις οικονομικές καταστάσεις.

Η έκθεση ελέγχου δύναται να συνοδεύεται από συστάσεις, στις οποίες η διοίκηση του ελεγχόμενου φορέα τοποθετείται. Ο Επίτροπος ορίζει το χρονικό διάστημα προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο συμμόρφωσης επί των συστάσεων.[2]

4. Θέματα Έμφασης.

Στην περίπτωση αυτή ο Επίτροπος εφιστά την προσοχή σε θέματα που αν και έχουν δεόντως παρουσιαστεί ή γνωστοποιηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, είναι τέτοιας σημασίας που είναι θεμελιώδη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες ή σε θέματα που είναι σχετικά για να κατανοήσουν οι χρήστες[3] τον έλεγχο, τις ευθύνες του Επιτρόπου ή την έκθεση του Επιτρόπου.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΚΟΙΝΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΥΟ ΕΙΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΑΡΘΡΟ 20

Αξιοποίηση Εκθέσεων Ελέγχων άλλων ελεγκτικών φορέων

Ο Επίτροπος δύναται κατά τη διάρκεια του ελέγχου να ανατρέχει στις εκθέσεις ελέγχου άλλων φορέων που ασκούν εξωτερικό ή εσωτερικό έλεγχο (πχ. εταιρείες Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ΕΔΕΛ κλπ), σε ολόκληρη ή τμήμα της διαχείρισης του ελεγχόμενου φορέα, και να λαμβάνει υπόψιν του τα τυχόν ευρήματά τους.

Επίσης, ο Επίτροπος, κατά την κρίση του, δύναται να ζητά αναλύσεις ή επεξηγήσεις από τους άλλους ελεγκτικούς φορείς για συγκεκριμένα ευρήματα ή και να ζητά τους φακέλους ελέγχου με βάση τους οποίους εξήχθησαν τα ελεγκτικά τους πορίσματα.

Η αξιοποίηση των εκθέσεων ελέγχων των άλλων ελεγκτικών φορέων δίνει τη δυνατότητα στον Επίτροπο να διαμορφώσει το εύρος του ελέγχου του, σύμφωνα με την επαγγελματική του κρίση.

2 Αυτό δύναται να διενεργείται ανάλογα με το ανθρώπινο δυναμικό της υπηρεσίας και την ενδεχόμενη εντολή του Προέδρου του Ελεγκτικού Συνεδρίου

3 οι φορείς στους οποίους απευθύνεται η έκθεση του ελεγκτή και, κατά κανόνα περιλαμβάνουν το νομοθετικό σώμα, τους εποπτικούς φορείς, αυτούς που είναι επιφορτισμένοι με τη διακυβέρνηση, ή/και το ευρύ κοινό

Παράρτημα Κανονιστικής Απόφασης

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α:

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΠΡΑΞΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Α-1: Πράξη με την οποία οι λογαριασμοί του νομικού προσώπου κρίνονται «ορθώς έχοντες»

Στην Αθήνα σήμερα στις xx/xx/xxxx ο/η Επίτροπος της .... Υπηρεσίας Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου προέβη στον έλεγχο του απολογισμού και του ισολογισμού χρηματικής διαχείρισης του ___ (γράφεται η επωνυμία του νομικού προσώπου που ελέγχθηκε), οικονομικού έτους ___ .

Αφού ήλεγξε τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις και τα λοιπά στοιχεία και δικαιολογητικά που συνυποβλήθηκαν και έλαβε υπόψη

Την από ______σχετική έκθεση του/της Ελεγκτή - υπαλλήλου της Υπηρεσίας ______

Σκέφθηκε κατά το νόμο και αποφάσισε σχετικά με την ορθότητα των καταστάσεων αυτών τα εξής

Επειδή:

α) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 98, παρ. 1 του Συντάγματος, των άρθρων 1,28,38,39,44,46 και 53 του ν.4129/2013 (ΦΕΚ 52Α/28-2-2013) καθώς και των άρθρων 150, 152 - 154, 158, 159 και 161 του π.δ. 1225/1981 (ΦΕΚ 304, τ. Α΄), το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των Απολογισμών των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου,

β) σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 38 του ν.4129/2013, «1. Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, των απολογισμών των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των ειδικών λογαριασμών που αναφέρονται στο άρθρο 1 παρ. 1 περίπτωση β' του παρόντος νόμου, ασκείται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού από τον Επίτροπο της Υπηρεσίας Επιτρόπου της Κεντρικής Υπηρεσίας, ή των Περιφερειακών Υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου, στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγονται [...] 2. Κατά των πράξεων που εκδίδονται από τους ανωτέρω Επιτρόπους ασκούνται όλα τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο»,

γ) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 46 του ν.4129/2013, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως και κατά τον έλεγχο των απολογισμών των ΟΤΑ (άρθρο 50 παρ. 1 ν. 4129/2013) και των λοιπών νπδδ και ειδικών λογαριασμών με προϋπολογιστική και απολογιστική αυτοτέλεια (άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4129/2013), «Ο αρμόδιος Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, έχοντας υπόψη την έκθεση που συντάσσεται ... σύμφωνα με την περίπτωση γ΄ της παραγράφου 1 [...] του άρθρου 22 αποφαίνεται για την ορθότητα ή μη των λογαριασμών και κηρύσσει με πράξη του τους λογαριασμούς ως ορθώς έχοντες ή καταλογίζει τον υπόλογο με το έλλειμμα που διαπιστώθηκε ή με εκείνο που προκύπτει από τη παράλειψη είσπραξης ή βεβαιώνει σε πίστωση αυτού το τυχόν πλεόνασμα»,

δ) σύμφωνα με από την ΦΓ8/.......... απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΦΕΚ Β΄ .....) η Χ Υπηρεσία Επιτρόπου είναι μεταξύ άλλων αρμόδια για τον κατασταλτικό έλεγχο των απολογισμών του ....

Συνεπώς νόμιμα φέρεται για εξέταση ο απολογισμός και ο ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης (με τα επισυναπτόμενα σε αυτούς λοιπά στοιχεία και δικαιολογητικά) οικονομικού έτους .... του ___ (επωνυμία νομικού προσώπου)

Στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον απολογισμό και τα λοιπά απολογιστικά στοιχεία του ανωτέρω .... (στο κενό συμπληρώνεται η λέξη «Δήμου», «νομικού πρόσωπου», «ειδικού λογαριασμού» κατά περίπτωση), προέκυψε ότι η χρηματική διαχείριση και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων του οικονομικού έτους ___ έχουν ως εξής:

Α. ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ___

Χρέωση		Πίστωση	
Υπόλοιπο προηγούμενης διαχείρισης ___	€	Έξοδα	€ €
Έσοδα	€	**Υπόλοιπο στις 31.12. ___**	€
ΣΥΝΟΛΟ	€	**ΣΥΝΟΛΟ**	€

Β. ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ ___

Έσοδα	€	Έξοδα	€
Προς εξίσωση	€		
ΣΥΝΟΛΟ	€	**ΣΥΝΟΛΟ**	€

Από τον έλεγχο που έγινε στα παραστατικά του υπό κρίση απολογισμού και του ισολογισμού χρηματική διαχείρισης και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

Α) με βάση τα οριζόμενα στα Πρακτικά της 4ης Γενικής Συνεδριάσεως της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 4ης Φεβρουαρίου 2004, δεν υπάρχει νομικό κώλυμα για εκδίκαση του συγκεκριμένου απολογισμού, μολονότι οι απολογισμοί των προηγούμενων ετών δεν έχουν για οποιονδήποτε λόγο ελεγχθεί, (η συγκεκριμένη φράση αναφέρεται μόνο όταν συντρέχει τέτοια περίπτωση)

Β) εκδόθηκε το υπ' αριθ. ______ ΦΜΕ, το οποίο εκτελέστηκε κανονικά, (συμπληρώνεται κατά περίπτωση)

Γ) στο πλαίσιο του παρόντος ελέγχου εξήχθη δείγμα από την 3η Υπηρεσία Επιτρόπου και χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της ________δειγματοληψίας, σύμφωνα με .... (το κενό θα συμπληρωθεί με τα αντίστοιχα πρακτικά της Ολομέλειας που καθορίζουν τους ειδικότερους κανόνες της δειγματοληψίας και τα ποσοστά του δείγματος και ανάλογα με τον ελεγχόμενο φορέα κάθε φορά) και τα άρθρα 39 παρ. 1, 51 παρ. 1 και 54 παρ. 1 του ν. 4129/2013,

δεν προέκυψε χρηματικό έλλειμμα από μη νόμιμη δαπάνη ή λογιστική ανωμαλία σε βάρος των υπολόγων, συνεπώς, ο απολογισμός της διαχείρισης του ______, οικονομικού έτους _____, πρέπει να κηρυχθεί ως «ορθώς έχων», ενώ το χρηματικό υπόλοιπο της 31ης Δεκεμβρίου _____, το οποίο θα μεταφερθεί στο επόμενο οικονομικό έτος _____ πρέπει να καθορισθεί στο ποσό των ________€

Για τους λόγους αυτούς

Αποφαίνεται ότι ο απολογισμός του _______, οικονομικού έτους _____ είναι ορθός, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο σκεπτικό. Κρίνει ως ορθό το μεταφερόμενο στο επόμενο οικονομικό έτος ______ χρηματικό υπόλοιπο της 31ης Δεκεμβρίου _____ σε _________ ευρώ.

Ο ΕΠΙΤΡΟΠΟΣ

____

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Α-2: Πράξη ελέγχου απολογισμού νομικού προσώπου και καταλογισμού υπολόγων λόγω διαπίστωσης ελλειμμάτων.

Στην Αθήνα σήμερα στις xx/xx/xxxx ο/η Επίτροπος της .... Υπηρεσίας Επιτρόπου του Ελεγκτικού Συνεδρίου προέβη στον έλεγχο του απολογισμού και του ισολογισμού χρηματικής διαχείρισης του ____ (γράφεται η επωνυμία του νομικού προσώπου που ελέγχθηκε), οικονομικού έτους ____ .

Αφού ήλεγξε τις ανωτέρω οικονομικές καταστάσεις και τα λοιπά στοιχεία και δικαιολογητικά που συνυποβλήθηκαν και έλαβε υπόψη

Την από ______σχετική έκθεση του/της Ελεγκτή - υπαλλήλου της Υπηρεσίας ______

Σκέφθηκε κατά το νόμο και αποφάσισε σχετικά με την ορθότητα των καταστάσεων αυτών τα εξής

Επειδή:

α) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 98, παρ. 1 του Συντάγματος, των άρθρων 1, 28, 38, 39, 44, 46 και 53 του ν.4129/2013 (ΦΕΚ 52Α/28-2-2013), του άρθρου 54 του ν. 2362/95 καθώς και των άρθρων 150, 152 - 154, 158, 159 και 161 του π.δ. 1225/1981 (ΦΕΚ 304, τ. Α'), το Ελεγκτικό Συνέδριο είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των Απολογισμών των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου,

β) σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 38 του ν.4129/2013, «1. Ο έλεγχος των λογαριασμών των δημοσίων υπολόγων, των απολογισμών των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των ειδικών λογαριασμών που αναφέρονται στο άρθρο 1 παρ.1 περίπτωση β' του παρόντος νόμου, ασκείται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού από τον Επίτροπο της Υπηρεσίας Επιτρόπου της Κεντρικής Υπηρεσίας, ή των Περιφερειακών Υπηρεσιών του Ελεγκτικού Συνεδρίου, στην αρμοδιότητα της οποίας υπάγονται [...] 2. Κατά των πράξεων που εκδίδονται από τους ανωτέρω Επιτρόπους ασκούνται όλα τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο»,

γ) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 46 του ν. 4129/2013, οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως και κατά τον έλεγχο των απολογισμών των ΟΤΑ (άρθρο 50 παρ. 1 ν. 4129/2013) και των λοιπών νπδδ και ειδικών λογαριασμών με προϋπολογιστική και απολογιστική αυτοτέλεια (άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4129/2013), «Ο αρμόδιος Επίτροπος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, έχοντας υπόψη την έκθεση που συντάσσεται ... σύμφωνα με την περίπτωση γ΄ της παραγράφου 1 [...] του άρθρου 22 αποφαίνεται για την ορθότητα ή μη των λογαριασμών και κηρύσσει με πράξη του τους λογαριασμούς ως ορθώς έχοντες ή καταλογίζει τον υπόλογο με το έλλειμμα που διαπιστώθηκε ή με εκείνο που προκύπτει από τη παράλειψη είσπραξης ή βεβαιώνει σε πίστωση αυτού το τυχόν πλεόνασμα»,

δ) σύμφωνα με από την ΦΓ8/............ απόφαση της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου (ΦΕΚ Β ....) η Χ Υπηρεσία Επιτρόπου είναι μεταξύ άλλων αρμόδια για τον κατασταλτικό έλεγχο των απολογισμών του ....

Συνεπώς νόμιμα φέρεται για εξέταση ο απολογισμός και ο ισολογισμός χρηματικής διαχείρισης (με τα επισυναπτόμενα σε αυτούς λοιπά στοιχεία και δικαιολογητικά) οικονομικού έτους .... του ____ (επωνυμία νομικού προσώπου)

(ε) με βάση τα οριζόμενα στα Πρακτικά της 4ης Γενικής Συνεδριάσεως της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου της 4ης Φεβρουαρίου 2004, δεν υπάρχει νομικό κώλυμα για τον έλεγχο του συγκεκριμένου απολογισμού, μολονότι οι απολογισμοί των προηγούμενων ετών δεν έχουν για οποιονδήποτε λόγο ελεγχθεί, (η συγκεκριμένη φράση αναφέρεται μόνο όταν συντρέχει τέτοια περίπτωση)

Στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον απολογισμό και τα λοιπά απολογιστικά στοιχεία του ανωτέρω .... (στο κενό συμπληρώνεται η λέξη «Δήμου», «νομικού πρόσωπου», «ειδικού λογαριασμού» κατά περίπτωση), προέκυψε ότι η χρηματική διαχείριση και ο απολογισμός εσόδων και εξόδων του οικονομικού έτους ____ έχουν ως εξής:

Α. ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ____

Χρέωση		**Πίστωση**	
Υπόλοιπο προηγούμενης διαχείρισης ____	€	Έξοδα	€ €
Έσοδα	€	**Υπόλοιπο στις 31.12. ____**	**€**
ΣΥΝΟΛΟ	€	**ΣΥΝΟΛΟ**	€

Β. ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ ____

Έσοδα	€	Έξοδα	€
Προς εξίσωση	€		
ΣΥΝΟΛΟ	€	**ΣΥΝΟΛΟ**	€

Γράφουμε στο σημείο αυτό

Α) τις διατάξεις που θεμελιώνουν την έννοια του ελλείμματος και την ευθύνη των υπολόγων γενικά και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 46 του ν. 4129/2013 περί καταλογισμού προσαυξήσεων για παράλειψη είσπραξης εσόδων ή πρόκληση ελλείμματος που οφείλεται σε δόλο ή βαριά αμέλεια του υπολόγου.

Β) τις κρίσιμες διατάξεις νόμων π.δ/των και κανονιστικών αποφάσεων που ισχύουν και διέπουν τη νομιμότητα ή κανονικότητα κάθε μιας από τις δαπάνες των οποίων η εξόφληση συνιστά, σύμφωνα με τις παρακάτω διαπιστώσεις, έλλειμμα στη διαχείριση του νομικού προσώπου, καθώς και την ερμηνεία, που δίδει στις διατάξεις αυτές ο Επίτροπος ή Πράξεις και αποφάσεις αρμόδιων δικαστικών σχηματισμών του Δικαστηρίου (Κλιμάκιο, Τμήμα Ολομέλεια) ,

Γ) Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τα οριζόμενα.........(το κενό θα συμπληρωθεί με τα αντίστοιχα πρακτικά της Ολομέλειας που καθορίζουν τους ειδικότερους κανόνες της δειγματοληψίας και τα ποσοστά του δείγματος και ανάλογα με τον ελεγχόμενο φορέα κάθε φορά) και τα άρθρα 39 παρ. 1, 51 παρ.1 και 54 παρ. 1 του ν. 4129/2013, στα παραστατικά του υπό κρίση απολογισμού και του ισολογισμού χρηματικής διαχείρισης διαπιστώθηκαν τα εξής

(ενδεικτικά)

1.: Δεν διενεργήθηκε η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου ...... του ν. .... προβλεπόμενη κράτηση ποσού ......ως εκ τούτου το σύνολο της μη νομίμως καταβληθείσας με το αριθ. ..../20... ένταλμα δαπάνης αποτελεί έλλειμμα της ελεγχόμενης διαχείρισης ανερχόμενο στο ποσό των ....και πρέπει να καταλογιστεί υπέρ του νομικού προσώπου αλληλεγγύως και εις ολόκληρο σε βάρος των υπόλογων που υπέγραψαν το ως άνω ένταλμα. Δηλαδή: α) ....., β) .....

2. Καταβλήθηκε επίδομα .... ύψους .... χωρίς να έχουν τηρηθεί οι κατά νόμο προβλεπόμενες προϋποθέσεις και πρέπει να καταλογιστεί υπέρ του νομικού προσώπου αλληλεγγύως και εις ολόκληρο σε βάρος των υπόλογων να καταλογιστεί υπέρ του νομικού προσώπου αλληλεγγύως και εις ολόκληρο σε βάρος των υπόλογων, δηλαδή των: α) ... β) ....

3...

4...

.

.

.

Για τη αποκατάσταση των ανωτέρω διαπιστωθέντων ελλειμμάτων εκδόθηκε το υπ' αριθ. ______ ΦΜΕ, το οποίο παρέμεινε ανεκτέλεστο ή εκτελέστηκε εν μέρει (συμπληρώνεται κατά περίπτωση)

Για τους λόγους αυτούς

Α) Κηρύσσει εν μέρει ορθώς έχοντες τους λογαριασμούς του ....(στο κενό συμπληρώνεται η επωνυμία του ελεγχόμενου Δήμου, νομικού πρόσωπου ή «ειδικού λογαριασμού» κατά περίπτωση) (ή δεν αναφέρεται καθόλου, αν προκύπτει ότι ολόκληρη η διαχείριση είναι ελλειμματική),

Β) Καθορίζει το χρηματικό υπόλοιπο της 31ης Δεκεμβρίου που θα μεταφερθεί στο επόμενο οικονομικό έτος σε €........

Γ) καταλογίζει τους υπολόγους κατά το μέρος της ευθύνης εκάστου αλληλεγγύως και εις ολόκληρο και υπέρ του .... (στο κενό συμπληρώνεται η επωνυμία του ελεγχόμενου Δήμου, νομικού πρόσωπου ή «ειδικού λογαριασμού» κατά περίπτωση) με το ποσό του διαπιστωθέντος ελλείμματος ως εξής:

Ι) Με το ποσό των .... ευρώ τον ....

ΙΙ) Με το ποσό των .... ευρώ αλληλεγγύως και εις ολόκληρον τους: α) ......, β) ....., γ) ....

Ο ΕΠΙΤΡΟΠΟΣ

____

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: ΑΡΙΘΜΟΔΕΙΚΤΕΣ

Δείκτες Ρευστότητας

Κυκλοφοριακή ρευστότητα = Κυκλοφορούν Ενεργητικό/ Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Εκφράζει τη δυνατότητα του φορέα να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του με ένα περιθώριο ασφαλείας που επιτρέπει τη μείωση των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού του. Ιδανική αναλογία είναι 1:1 που σημαίνει ότι υπάρχει αρκετά καλή ρευστότητα ώστε να καλύψει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του.

Άμεση Ρευστότητα: αφορά τον ίδιο δείκτη με τη διαφορά ότι από το κυκλοφορούν ενεργητικό αφαιρούνται τα αποθέματα. Η λογική στην περίπτωση αυτή είναι, αν ο φορέας σταματήσει άμεσα τις πωλήσεις ποιες είναι οι πιθανότητες πληρωμής των βραχυπροθέσμων υποχρεώσεων του από το άμεσα ρευστοποιήσιμο ενεργητικό.

Το Κεφάλαιο Κίνησης =Κυκλοφορούν Ενεργητικό - Βραχυπρόθεσμο Παθητικό. Δείχνει δείχνει την επάρκεια του φορέα να ανταποκριθεί στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις του, αποτελεί άλλο ένα δείκτη ρευστότητας που θα πρέπει να παρακολουθείται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Σε περίπτωση που δε διαθέτει επαρκές κεφάλαιο κίνησης, προεξοφλεί σε τράπεζα τις επιταγές που έχει στο χαρτοφυλάκιό της λαμβάνοντας βραχυπρόθεσμο δανεισμό.

Δείκτες Δανειακής Επιβάρυνσης

Οι δείκτες αυτοί δίνουν μια εκτίμηση του μεγέθους των κεφαλαίων του φορέα στα οποία μπορούν να στηριχθούν οι πιστωτές του σε περίπτωση που η λειτουργία του δεν είναι αποτελεσματική ή πέσει η αξία των περιουσιακών του στοιχείων.

Βαθμός δανειακής κάλυψης = Ξένα κεφάλαια / Σύνολο ενεργητικού

Ο δείκτης αυτός εκφράζει το ποσοστό ενεργητικού που έχει χρηματοδοτηθεί με ξένα κεφάλαια.

Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις / Κύκλο Εργασιών[4]. Το ποσοστό αυτό είναι ιδιαίτερα υγιές όταν είναι γύρω στο 65% ενώ όταν αυτό ξεπερνά το 90% τότε ο δανεισμός που απολαμβάνει ο φορέας είναι πολύ υψηλός και ο κύκλος εργασιών που πραγματοποίησε προέκυψαν κυρίως από χρηματοδότηση. Ιδιαίτερα οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς Τράπεζες συνίσταται να μην ξεπερνούν το 45% του τζίρου.

Δείκτης δανειακής επιβάρυνσης = Σύνολο υποχρεώσεων/ ίδια κεφάλαια

Εκφράζει τη σχέση ανάμεσα στα κεφάλαια που έχουν εισρεύσει στο φορέα. Ουσιαστικά αναφέρεται στο βαθμό προστασίας του Δημοσίου από τα ίδια κεφάλαιά του. Ο δείκτης είναι γνωστός ως δείκτης leverage και αυτό που ουσιαστικά αποδίδει είναι κατά πόσο το Δημόσιο έχει διαθέσει ίδια κεφάλαια σε σχέση με αυτά που έχει δανειστεί. Αν στη θέση του συνόλου των υποχρεώσεων μπουν οι τραπεζικές υποχρεώσεις μόνο, εκφράζεται η αντίστοιχη σχέση με χρηματοδότες μόνο τις τράπεζες.

Ίδια κεφάλαια / Σύνολο Υποχρεώσεων

Εκφράζει την οικονομική αυτοτέλεια του φορέα, δηλαδή το βαθμό στον οποίο τα ίδια κεφάλαια καλύπτουν τις υποχρεώσεις της. Εάν η τιμή του δείκτη είναι μεγαλύτερη της μονάδος τότε συμπεραίνεται ότι το μεγαλύτερο μέρος του ενεργητικού του φορέα έχει χρηματοδοτηθεί από ίδια κεφάλαια. Αν ο δείκτης είναι μικρότερος της μονάδας θα πρέπει να εξετάζεται η σύνθεση των Υποχρεώσεων και κυρίως το ύψος των δανείων.

Δείκτες Αποδοτικότητας

Οι δείκτες αποδοτικότητας εκφράζουν την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των

περιουσιακών στοιχείων του φορέα και των επενδύσεων του.

Αποδοτικότητα Συνολικών Απασχολούμενων Κεφαλαίων = Καθαρά κέρδη / Σύνολο Ενεργητικού. Εκφράζει τα καθαρά κέρδη ως ποσοστό του συνόλου ενεργητικού και ουσιαστικά παρουσιάζει τη σχέση μεταξύ των κερδών και της περιουσίας του φορέα. Υψηλές επενδύσεις, δηλαδή υψηλό ενεργητικό, και ζημιά στα αποτελέσματα μαρτυρεί ότι δεν αξιοποιούνται αποτελεσματικά τα περιουσιακά στοιχεία του φορέα.

Αποδοτικότητα Ιδίων κεφαλαίων = Καθαρά κέρδη / Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων Εκφράζει την απόδοση των κεφαλαίων που έχει εισφέρει το Δημόσιο. Η διαφορά του με τον προηγούμενο δείκτη είναι τα ξένα κεφάλαια, και η σύγκριση μεταξύ των δύο παρέχει πληροφορίες για την αποδοτικότητα του φορέα σε σχέση με την κεφαλαιακή του διάρθρωση. Ο δείκτης αποδοτικότητας ιδίων κεφαλαίων έχει πάντα μεγαλύτερη τιμή από το δείκτη αποδοτικότητας συνολικών απασχολούμενων κεφαλαίων καθώς διαφέρουν ως προς τη χρήση ξένων κεφαλαίων.

Δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας

Οι δείκτες κυκλοφοριακής ταχύτητας δείχνουν την ταχύτητα με την οποία κινούνται κάποιοι λογαριασμοί μέσα σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, συνήθως ενός έτους. Όσο μικρότερη είναι η τιμή του αριθμοδείκτη τόσο μεγαλύτερη είναι η διάρκεια παραμονής του συγκεκριμένου στοιχείου μέσα στην επιχείρηση και αντίστροφα.

Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Απαιτήσεων = 365 / {πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών / απαιτήσεις + επισφαλείς πελάτες }. Ο δείκτης αυτός εκφράζει την ταχύτητα με την οποία ικανοποιούνται οι απαιτήσεις του φορέα σε χρονικό διάστημα ενός έτους. Εκφράζεται σε ημέρες και όσο μεγαλύτερη είναι η τιμή του τόσο περισσότερες μέρες κάνουν οι πελάτες ή χρεώστες της επιχείρησης να εξοφλήσουν τα χρέη τους.

Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Υποχρεώσεων = 365*{Πιστωτές Διαφ.+ Προμηθευτές + Γραμμάτια Πληρωτέα}/ Κόστος Πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών. Εκφράζεται η ταχύτητα αποπληρωμής των υποχρεώσεων του φορέα στη διάρκεια ενός έτους (εκφράζεται σε ημέρες). Μικρή τιμή του δείκτη υποδηλώνει ότι ο φορέας εξοφλεί σε τακτά χρονικά διαστήματα τους προμηθευτές μας. Πιθανή μείωση της τιμής του δείκτη συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση συνεπάγεται μείωση της λαμβανόμενης πίστωσης που απολαμβάνει ο φορέας.

Σκόπιμη είναι η σύγκριση μεταξύ των δύο παραπάνω δεικτών προκειμένου να συγκρίνουμε τη δική μας πολιτική πληρωμών με αυτή των χρεωστών ή πελατών μας, καθώς ουσιαστικά αποτελούν δείκτες ρευστότητας. Η τακτική εξόφληση των προμηθευτών και συγχρόνως η μη τακτική είσπραξη των απαιτήσεων οδηγεί στην εκτίμηση ότι ο φορέας αντιμετωπίζει προβλήματα ρευστότητας.

Κυκλοφοριακή Ταχύτητα Αποθεμάτων = 365/{πωλήσεις / αποθέματα}. Ο δείκτης αυτός εκφράζει κάθε πόσες

4 Κύκλος Εργασιών: Το εισόδημα που προέρχεται από πώληση αγαθών και υπηρεσιών.

ημέρες τα αποθέματα ανανεώνονται. Υψηλή τιμή του δείκτη εκφράζει ότι τα αποθέματα του φορέα παραμένουν πολλές ημέρες δεσμεύοντας κεφάλαια ενώ η χαμηλή τιμή του μαρτυρεί ότι τα αποθέματα χρησιμοποιούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα αποφεύγοντας δέσμευση κεφαλαίων. Το τελευταίο όμως μπορεί να σημαίνει ότι τα αποθέματα δεν επαρκούν για να καλύψουν τις ανάγκες του φορέα. Η τελική εκτίμηση εξαρτάται από τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται ο φορέας και τη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων.

Αυτό που ωστόσο έχει ιδιαίτερη σημασία είναι το άνοιγμα του λειτουργικού κύκλου του φορέα το οποίο προκύπτει ως αποτέλεσμα των παραπάνω ταχυτήτων. Συγκεκριμένα, είναι η διαφορά της κυκλοφορίας των υποχρεώσεων από την κυκλοφορία των απαιτήσεων + αποθεμάτων . Με τον τρόπο αυτό ένας φορέας δύναται να συγκρίνει τόσο την πιστωτική πολιτική που παρέχει στους πελάτες του όσο και αυτή που απολαμβάνει από τους προμηθευτές του και ουσιαστικά να αντιληφθεί την ρευστότητα που του επιτρέπει να έχει η συγκεκριμένη πιστωτική πολιτική που ακολουθεί.

Δείκτες που σχετίζονται με την αποδοτικότητα στοιχείων των Αποτελεσμάτων Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, σε μία ανάλυση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως του φορέα θα ήταν σκόπιμο όλα τα ποσά να εμφανίζονται ως ποσοστά των πωλήσεων του φορέα ώστε να συγκρίνονται ανά χρονικές περιόδους. Τα ποσοστά αυτά εκφράζονται ως δείκτες με παρονομαστή τις πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών του φορέα:

Λειτουργικό Περιθώριο Κέρδους = Καθαρά κέρδη / Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών. Ο δείκτης εκφράζει το πραγματικό ποσοστό καθαρού κέρδους με το οποίο λειτουργεί ο φορέας, μας δίνει δηλαδή το καθαρό κέρδος που απορρέει για κάθε ένα ευρώ πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποιεί .

Μικτό περιθώριο κέρδους = Μικτά κέρδη / Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών. Εκφράζεται το μικτό κέρδος του φορέα για κάθε ένα ευρώ πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών .

Λειτουργικά έξοδα / Κύκλο Εργασιών

Η σχέση μεταξύ των λειτουργικών εξόδων και των πωλήσεων αγαθών και υπηρεσιών μπορεί να δώσει καλύτερα αποτελέσματα αν υπολογιστεί για κάθε στοιχείο των λειτουργικών εξόδων. Υψηλό ποσοστό του δείκτη εκφράζει ότι απαιτούνται υψηλά λειτουργικά κόστη προκειμένου να επιτευχθεί το συγκεκριμένο ύψος πωλήσεων. Συσχετισμοί μπορούν ουσιαστικά να υπάρχουν μεταξύ όλων των στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως με τις πωλήσεις του φορέα. Πολλές φορές οι Διοικήσεις φορέων που δεν συνειδητοποιούν τι ποσοστό των εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών τους αντιπροσωπεύουν χρηματοοικονομικά κόστη (π.χ. τόκοι) ή λειτουργικά έξοδα (π.χ. τηλεφωνικά, ταχυδρομικά κλπ.).

Δείκτης εξυπηρέτησης χρέους (TIE)= Μερικά αποτελέσματα / Χρεωστικοί τόκοι

Δείχνει την ευκολία με την οποία πληρώνονται οι χρεωστικοί τόκοι από την κερδοφορία του φορέα βάσει της οργανικής του λειτουργίας.

Επισήμανση: Το Σύνολο των Ιδίων Κεφαλαίων + Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις ≥

Πάγιο Ενεργητικό. Η παραπάνω ανισότητα πρέπει οπωσδήποτε να συμβαίνει προκειμένου οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις να καλύπτονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο Πρόεδρος

ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΑΓΓΕΛΑΡΑΣ

ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΦΥΛΛΩΝ ΤΗΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

Σε έντυπη μορφή:

- Για τα Φ.Ε.Κ. από 1 έως 16 σελίδες σε 1 € προσαυξανόμενη κατά 0,20 € για κάθε επιπλέον οκτασέλιδο ή μέρος αυτού.
- Για τα φωτοαντίγραφα Φ.Ε.Κ. σε 0,15 € ανά σελίδα.

Σε μορφή DVD/CD:

Τεύχος	Ετήσια έκδοση	Τριμηνιαία έκδοση	Μηνιαία έκδοση
Α΄	150 €	40 €	15 €
Β΄	300 €	80 €	30 €
Γ΄	50 €	-	-
Υ.Ο.Δ.Δ.	50 €	-	-
Δ΄	110 €	30 €	-

Τεύχος	Ετήσια έκδοση	Τριμηνιαία έκδοση	Μηνιαία έκδοση
Α.Α.Π.	110 €	30 €	-
Ε.Β.Ι.	100 €	-	-
Α.Ε.Δ.	5 €	-	-
Δ.Δ.Σ.	200 €	-	20 €
Α.Ε.-Ε.Π.Ε.	-	-	100 €

- Η τιμή πώλησης μεμονωμένων Φ.Ε.Κ. σε μορφή cd-rom από εκείνα που διατίθενται σε ψηφιακή μορφή και μέχρι 100 σελίδες, σε 5 € προσαυξανόμενη κατά 1 € ανά 50 σελίδες.

ΕΤΗΣΙΕΣ ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ Φ.Ε.Κ.

Τεύχος	Έντυπη μορφή
Α΄	225 €
Β΄	320 €
Γ΄	65 €
Υ.Ο.Δ.Δ.	65 €

Τεύχος	Έντυπη μορφή
Δ΄	160 €
Α.Α.Π.	160 €
Ε.Β.Ι.	65 €
Α.Ε.Δ.	10 €

Τεύχος	Έντυπη μορφή
Α.Ε.-Ε.Π.Ε.	2.250 €
Δ.Δ.Σ.	225 €
Α.Σ.Ε.Π.	70 €
Ο.Π.Κ.	-

- Το τεύχος Α.Σ.Ε.Π. (έντυπη μορφή) θα αποστέλλεται σε συνδρομητές ταχυδρομικά, με την επιβάρυνση των 70 €, ποσό το οποίο αφορά τα ταχυδρομικά έξοδα.

- Η καταβολή γίνεται σε όλες τις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.). Το πρωτότυπο διπλότυπο (έγγραφο αριθμ. πρωτ. 9067/28.2.2005 2η Υπηρεσία Επιτρόπου Ελεγκτικού Συνεδρίου) με φροντίδα των ενδιαφερομένων, πρέπει να αποστέλλεται ή να κατατίθεται στο Εθνικό Τυπογραφείο (Καποδιστρίου 34, Τ.Κ. 104 32 Αθήνα).
- Σημειώνεται ότι φωτοαντίγραφα διπλοτύπων, ταχυδρομικές Επιταγές για την εξόφληση της συνδρομής, δεν γίνονται δεκτά και θα επιστρέφονται.
- Οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα μέλη της Ένωσης Ιδιοκτητών Ημερησίου Τύπου Αθηνών και Επαρχίας, οι τηλεοπτικοί και ραδιοφωνικοί σταθμοί, η Ε.Σ.Η.Ε.Α, τα τριτοβάθμια συνδικαλιστικά όργανα και οι τριτοβάθμιες επαγγελματικές ενώσεις δικαιούνται έκπτωσης πενήντα τοις εκατό (50%) επί της ετήσιας συνδρομής.
- Το ποσό υπέρ ΤΑ.Π.Ε.Τ. (5% επί του ποσού συνδρομής), καταβάλλεται ολόκληρο (Κ.Α.Ε. 3512) και υπολογίζεται πριν την έκπτωση.
- Στην Ταχυδρομική συνδρομή του τεύχους Α.Σ.Ε.Π. δεν γίνεται έκπτωση.

Πληροφορίες για δημοσιεύματα που καταχωρίζονται στα Φ.Ε.Κ. στο τηλ.: 210 5279000.
Φωτοαντίγραφα παλαιών Φ.Ε.Κ.: τηλ.: 210 8220885.

Τα φύλλα όλων των τευχών της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως διατίθενται δωρεάν σε ηλεκτρονική μορφή από την ιστοσελίδα του Εθνικού Τυπογραφείου (www.et.gr)

Ηλεκτρονική Διεύθυνση: http://www.et.gr - e-mail: webmaster.et@et.gr

ΟΙ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ ΠΟΛΙΤΩΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΟΥΝ ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΑ ΑΠΟ 08:00 ΜΕΧΡΙ 13:30

02016761108150016

ΑΠΟ ΤΟ ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ

ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΟΥ 34 * ΑΘΗΝΑ 104 32 * ΤΗΛ. 210 52 79 000 * FAX 210 52 21 004